

Audience publique du 12 juillet 2012

Recours formé par
la société anonyme ...S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 26409 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, assisté de Maître Vanessa Schmitt, avocat, tous deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ...SA, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ... , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2009 ayant rejeté comme non fondée la réclamation dirigée contre le décompte établi à la suite des bulletins d'impôt ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006, tous émis le 23 juillet 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 6 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 29 novembre 2010 ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 7 avril 2011, inscrit sous le numéro 27616C du rôle ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », adressa le 14 février 2008 un courrier à la société anonyme ...S.A., dénommée ci-après « la société ... », pour l'informer, en application du paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », qu'il envisageait de s'écarter de sa déclaration fiscale pour l'année 2006

concernant l'exemption du gain résultant des abandons de créance consentis par ses cinq actionnaires au motif que *« cet abandon de créance ne correspond pas aux termes de l'article 52 L.I.R. qui vise des gains d'assainissement en vue de prévenir une faillite, sans droit d'être remboursé. Le gain ainsi réalisé est à considérer comme un événement taxable. »*

Par courrier du 2 juillet 2008, la société ... adressa sa prise de position par rapport à ce courrier au bureau d'imposition.

Le 23 juillet 2008, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006 de la société Dans la rubrique *« Détail concernant l'imposition »*, il fut précisé que : *« L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants Imposition conformément au par. 205 al. 3 de la L.G.I. (voir notre lettre du 14 mai 2008). Le bureau d'imposition n'accepte pas la qualification des remises partielles de dettes en tant que gain d'assainissement. Par conséquent, l'article 52 L.I.R. ne trouve pas d'application. »*

Par courrier du 7 octobre 2008, la société ... adressa au bureau d'imposition une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt pour l'année 2006 et du décompte subséquent. Elle estima entre autres que l'article 52 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », trouverait à s'appliquer en l'espèce au motif que ledit article *« ne poserait nullement comme condition que la remise de dette ait été consentie « en vue de prévenir une faillite » ou encore qu'aucune clause de retour à meilleure fortune, c'est-à-dire de remboursement, n'ait été prévue. »*

Cette réclamation fut transmise par le bureau d'imposition au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », qui prit, le 21 septembre 2009, la décision suivante, référencée sous le numéro C 14743 du rôle :

« (...) Vu la requête introduite le 27 octobre 2008 par Me Dieter Grozinger de Rosnay, au nom de la société anonyme ... , avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, émis le 23 juillet 2008, ainsi que contre le « bulletin de décompte correspondant établi le même jour » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006

Considérant que la requérante critique le bureau d'imposition que les dispositions du § 205 alinéa 3 AO n'auraient pas été respectées ;

Considérant qu'en vertu du § 205 alinéa 3 AO, des divergences notables en défaveur du contribuable doivent lui être communiquées pour observation préalablement à l'imposition ;

que la disposition du § 205 alinéa 3 AO a un caractère contraignant et constitue une forme substantielle destinée autant à garantir une bonne administration de la loi d'impôt qu'à protéger les intérêts du contribuable ;

Considérant que l'« obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « wesentliche Abweichung » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition»;

que si « la divergence de vues mise en avance (sic) par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition » (jugement tribunal administratif du 21 mai 2003, n° du rôle 11128, confirmé par arrêt Cour administrative du 27 janvier 2004, n° du rôle 16643C) ;

Considérant que la réclamante critique encore que le bureau aurait fait une fausse application du § 211 alinéa 2 AO qui dispose que les bulletins d'impôts doivent retenir les points sur lesquels le bulletin diffère de la déclaration ; que la motivation de redressement ressortant du bulletin litigieux, ne comportant aucun élément de fait ou de

droit permettant au contribuable de comprendre les raisons du redressement, contreviendrait au § 211 AO ;

Considérant que si « le paragraphe 211 (2) AO impose au bureau d'imposition l'obligation d'indiquer la ou les bases d'imposition qu'elle a fixées en divergeant des déclarations du contribuable, il ne requiert par contre pas l'indication des dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles le bureau d'imposition se fonde pour justifier cette fixation divergente des bases d'imposition » (jugement tribunal administratif du 22 juin 2006 n° du rôle 20090) ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts de constitution, la réclamante a entre autres pour objet social la prise de participation, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de titres, obligations, créances, billets et autres valeurs de toutes espèces, la possession, l'administration, le développement et la gestion de son portefeuille ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2006, le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant d'une remise partielle de dettes et a refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 L.I.R. à la requérante ;

Considérant qu'aux termes de l'article 52 L.I.R., l'augmentation d'actif net investi constituée par le gain net qui résulte d'une remise totale ou partielle de dettes consentie en vue de l'assainissement de l'entreprise est à éliminer d'un résultat en bénéfice, mais à concurrence de ce résultat seulement ;

Considérant qu'il résulte des travaux parlementaires (571⁴, ad article 56) relatifs à l'article 52 L.I.R. que deux conditions sont requises pour qu'il y ait gain d'assainissement :

- 1. il faut qu'il s'agisse d'une remise totale ou partielle de dettes*
- 2. et que la remise doit être consentie en vue de l'assainissement de l'exploitation ;*

Considérant qu'il ressort encore des travaux parlementaires que, comme le but de la remise doit résider dans l'assainissement de l'entreprise, une telle remise se reconnaît généralement à ce que l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers renoncent à tout ou à partie de leurs créances ;

qu'un cas typique d'une remise de dettes en vue de l'assainissement de l'entreprise est le cas visé du concordat préventif de la faillite ;

Considérant encore que s'il n'y a qu'un seul créancier qui accorde une remise totale ou partielle de dettes, il y a lieu d'analyser si le créancier vise effectivement l'assainissement de son débiteur ou s'il ne vise pas plutôt des buts personnels ;

Considérant qu'en l'occurrence, qu'il (sic) résulte du bilan se rapportant à l'exercice social du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, que les fonds empruntés s'élèvent à 17.215.665,06 euros ; que les fonds empruntés au 31 décembre 2005 s'élevaient à 22.410.321,48 euros ;

Considérant qu'au cours de l'année 2006, un certain nombre de créanciers ont renoncé au remboursement de leurs dettes s'élevant à ...euros à concurrence d'un montant de ... euros ;

qu'il ressort de pièces comptables contenues au dossier fiscal que les cinq créanciers en cause sont tous des actionnaires de la réclamante ;

Considérant qu'en l'espèce, la remise de dette n'a dès lors pas été accordée par l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers ;

Considérant qu'il n'est pas établi que les actionnaires-créanciers ont effectivement visé l'assainissement de la requérante ; que la présomption de la réalisation de buts personnels ne saurait être écartée ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les conditions quant à l'octroi des dispositions de l'article 52 L.I.R. ne sont pas remplies ;

En ce qui concerne la réclamation contre le décompte du receveur

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant que le décompte, tout comme l'extrait de compte, n'a qu'une valeur de simple renseignement et n'engendre aucun droit nouveau au profit du Trésor ni aucune obligation nouvelle à charge du contribuable ;

qu'il en résulte que la voie de la réclamation contentieuse n'est pas admise contre le décompte des montants imputés sur la cote d'impôt (jugement tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10668 du rôle) ;

Considérant que les contestations sur le décompte ne relèvent pas non plus du recours hiérarchique qu'ouvre le § 237 AO, à titre résiduel, contre les « autres décisions » des bureaux d'imposition, car là où il n'y a pas de décision, il n'y a pas recours ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le décompte du 23 juillet 2008,

reçoit la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006,

la rejette comme non fondée (...) ».

Par jugement du 29 novembre 2010, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable dès lors que l'exposé contenu dans la requête introductive d'instance était insuffisant pour lui permettre de statuer et que partant les conditions de l'article 1^{er} alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives selon lesquelles la requête doit, notamment, contenir l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués n'étaient pas remplies et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, le tout avec condamnation de la société ... aux frais.

Par arrêt du 7 avril 2011, la Cour administrative, par réformation du jugement précité du 29 novembre 2010, dit que le recours introductif de la première instance de la société ... n'est pas irrecevable pour cause d'un défaut d'énonciation d'un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués tel que requis par l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et renvoya le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

Il échet de relever qu'aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation est partant recevable.

Il y a lieu de relever que suivant l'analyse faite par la Cour administrative de la requête introductive d'instance, celle-ci fait ressortir, en ce qui concerne la motivation en droit que si devant le directeur la société ... a critiqué l'analyse du bureau d'imposition au motif qu'elle se heurterait aux dispositions de l'article 52 LIR, elle ne poursuivit pas cet argumentaire en première instance, mais reproche au bureau, respectivement au directeur – saisi de l'intégralité de la cause –, de ne pas avoir poursuivi l'analyse en droit au-delà des dispositions de l'article 52 LIR telle qu'elle développe encore plus amplement cette argumentation dans son mémoire en réplique, lesquels auraient dû en outre examiner s'il ne convenait pas pour autant de faire application de l'article 18 LIR et de requalifier les renonciations de créances en apports cachés à éliminer du résultat imposable au titre de ladite disposition légale.

Ainsi, selon l'analyse dégagée par la Cour administrative, il échet au tribunal d'examiner s'il y a lieu de faire application de l'article 18 LIR et de requalifier les

renonciations de créances en apports cachés à éliminer du résultat imposable au titre de cette disposition légale.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'en 2006, des créanciers, qui étaient également ses actionnaires, auraient renoncé à leurs créances à concurrence d'un montant de ... euros sur un montant de ...euros. Elle aurait invoqué l'application de l'article 52 LIR sur le gain d'assainissement ce qui aurait eu, selon elle, comme conséquence d'éliminer du bénéfice imposable le bénéfice généré dans son chef par cette renonciation de créance. Or, le directeur aurait refusé l'application dudit article 52 dans la décision déferée. Elle lui reproche par ailleurs de ne pas avoir analysé la question de savoir si cette renonciation ne constituait pas un apport caché de la part des actionnaires à leur société dès lors qu'il s'agirait de mises à disposition de biens à la société par des associés sur base de leur relation d'associés. Elle en conclut que « *les apports faits aux sociétés [seraient] à éliminer du revenu imposable (...) aux termes de l'article 18 LIR* ». Il en serait de même des renonciations aux créances qui seraient à éliminer du résultat de la société, que ce dernier soit positif ou négatif.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours au motif que l'un des éléments requis pour l'admission d'un apport caché serait constitué par « *une attribution/mise à disposition d'un bien à caractère définitive (sic) et non soumise à restitution* » lequel ferait défaut en l'espèce étant donné que la renonciation des créanciers ne serait pas définitive, chacun d'entre eux s'étant expressément réservé le droit « *to claim back his debt in case the company would carry out any new profit* ».

Il échet de rappeler que l'article 18 LIR (1) dispose que : « *Le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apports effectués pendant l'exercice* ».

Ainsi, l'article 18 LIR définit le bénéfice par comparaison de l'actif net investi à la fin de l'exercice et celui au début de l'exercice.

Il échet par ailleurs de rappeler que l'actif net investi s'entend de l'actif du bilan d'une société, à savoir l'ensemble des biens dont elle dispose diminué des dettes contractées envers les tiers (fournisseurs, prêteurs...) lequel traduit donc la valeur de la société au moment de l'établissement du bilan.

Il y a encore lieu de rappeler que la notion d'actif net investi est plus amplement définie à l'article 19 LIR lequel dispose dans son paragraphe (1) : « *Font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise* ». Quant à la notion de biens, les travaux préparatoires précisent qu'« *il faut entendre par biens tous les biens généralement quelconques qui, selon les conceptions économiques, ont une valeur individuelle, donc tous les biens susceptibles d'une exploitation économique et ayant une valeur individuelle (...)* »¹.

¹ Doc. Parl. 571⁴, session ordinaire 1955-1956, page 29

Force est partant de constater qu'indépendamment de la question de savoir si la renonciation en l'espèce des créances concernées dans le chef de certains créanciers/actionnaires est ou non définitive, ainsi que le relève la partie étatique, au vu de la définition précitée de bien susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'actif net investi au sens de l'article 18 LIR, la renonciation à une créance ne saurait être considérée comme un « *bien susceptible d'une exploitation économique et ayant une valeur individuelle* » de sorte à ne pas pouvoir rentrer dans ladite définition de l'actif net investi au sens de l'article 18 LIR et ne pas pouvoir constituer un apport caché à déduire du revenu imposable comme le soutient la demanderesse.

Partant, il s'ensuit qu'il y a lieu de déclarer le recours non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

vidant le jugement du 29 novembre 2010 ;

reçoit le recours en réformation en la forme;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 12 juillet 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13 juillet 2012
Le Greffier assumé du Tribunal administratif